



IVA

Iva in importazione ed uso dei depositi

di Roberto Curcu



Master di specializzazione

Laboratorio professionale Iva 2023

Scopri di più

Recentemente, la Giurisprudenza di legittimità (sentenza n. 25891/2023), con riferimento all'assoggettamento ad Iva di **merce non ancora "sdoganata"**, ha enunciato il seguente principio di diritto: *"In tema di IVA su merce importata, l'obbligo di applicazione dell'imposta, con conseguente diritto alla detrazione degli aenti causa dal primo cessionario, sorge solo al momento della giuridica immissione della merce nel territorio dello Stato attraverso la procedura di sdoganamento, comportante l'accettazione dall'autorità doganale (che proprio in ragione di ciò procede ad accertare, liquidare e riscuotere l'IVA) della dichiarazione all'importazione (...)"*.

Dalla lettura della sentenza non si capisce bene cosa sia successo, forse a causa anche delle imprecisioni terminologiche utilizzate; sta di fatto, che la Corte fonda la sua sentenza sugli [articoli 7](#) (territorialità), [19](#) (detrazione) e [50-bis](#) (depositi Iva), D.P.R. 633/1972, statuendo che **è fuori dal campo di applicazione dell'Iva la cessione di merce non ancora "sdoganata"**. Cogliamo l'occasione, quindi, per chiarire alcuni aspetti di queste norme.

L'[articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972](#) (ex [articolo 7](#) nella versione in vigore all'atto della contestazione), prevede che si considerano territorialmente rilevanti in Italia le cessioni di beni che hanno ad oggetto **beni mobili nazionali, comunitari, o vincolati al regime della temporanea importazione**, esistenti nel territorio dello Stato.

Affinché, quindi, una cessione di beni sia **considerata territorialmente rilevante in Italia**, deve soddisfare congiuntamente due requisiti:

- i beni devono essere **fisicamente presenti in Italia**;
- i beni devono essere *"nazionali, comunitari, o vincolati al regime della temporanea importazione"*.

A contrario, **non si considera territorialmente rilevante in Italia, la cessione di "beni allo stato estero"**, esistenti in Italia (es. beni in transito) **o che si trovano in luoghi soggetti a vigilanza doganale, quali i depositi doganali, le zone franche, e i luoghi franchi**. Per tali cessioni – che, come detto, sono non soggette per mancanza del requisito della territorialità – è previsto



comunque **l'obbligo di fatturazione**.

Con il **deposito doganale**, ad esempio, **la merce è fisicamente presente in Italia, ma è ancora allo Stato estero**, e, quindi, deve ancora essere **immessa in libera pratica**; tale concetto, definito dal Trattato UE, fa riferimento a merci provenienti da Paesi terzi per le quali siano state *adempiute le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse ad effetto equivalente*. La merce viene introdotta nel **deposito doganale**, ad esempio, quando ancora non si sa se la sua destinazione finale sarà l'Unione Europea o qualche Paese terzo; ad esempio, se si **acquista merce dalla Cina**, e la stessa potrebbe essere venduta in Svizzera, **non ha senso introdurre la merce in libera pratica in Italia** (pagando il dazio comunitario), **per poi cederla in Svizzera** (dove il cliente svizzero potrebbe pagare il dazio elvetico). In questo caso, ha senso **utilizzare il regime del deposito doganale**. Qualora, invece, la merce nel deposito doganale **fosse ceduta tra italiani**, l'operazione sarebbe **non soggetta ad Iva, ai sensi dell'[articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972](#)**; l'Iva italiana verrebbe, infatti, assolta dall'acquirente solo nell'eventuale caso di importazione definitiva in Italia.

La merce immessa in libera pratica e, quindi, con pagamento del dazio, **potrebbe entrare nel territorio italiano senza pagamento di Iva**; si dice che esiste una immissione in libera pratica senza importazione quando la merce è destinata a proseguire per altro Stato membro (il cosiddetto "Regime 42"), o quando la stessa è immessa in un **deposito Iva**.

La differenza sostanziale tra il deposito doganale ed il deposito Iva è che **nel primo vi è custodita merce che non è in libera pratica** (non è ancora stato pagato il dazio), mentre nel secondo **vi è custodita merce che è già in libera pratica**, in quanto il dazio è stato assolto. Con l'immissione in libera pratica, con conseguente introduzione della merce in un deposito Iva, **viene pagato il dazio, ma non l'Iva**, la quale verrà eventualmente assolta quando la merce – "uscita" dal deposito IVA, verrà introdotta in Italia.

Le cessioni di beni - che sono custoditi all'interno dei depositi Iva - **sono, quindi, territorialmente rilevanti in Italia, ma beneficiano a determinate condizioni della non imponibilità Iva prevista dall'[articolo 50-bis, D.L. 331/93](#)**. Ad esempio, se la merce dal deposito Iva fosse ceduta in un altro Paese UE, di fatto non ci sarebbe mai un "pagamento" dell'Iva italiana.

Questi istituti, che consentono di differire, ridurre o non pagare il dazio, e di differire o addirittura annullare il pagamento dell'Iva, possono essere utilizzati con **molta efficacia nelle operazioni a catena**, o dai **cosiddetti "trader"** che acquistano merce da Stati ExtraUE per cederla nel vecchio continente.